

0-795937

На правах рукописи

В. Риз

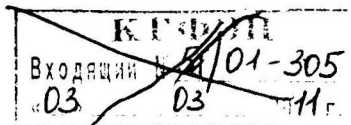
ГРИШИНА Людмила Владимировна

ОРГАНИЗАЦИЯ И ОБЕСПЕЧЕНИЕ
ТРАНСФОРМАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ РОССИЙСКИХ
ПРЕДПРИЯТИЙ В ОТЧЕТНОСТЬ ПО МСФО

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Саратов - 2011



Работа выполнена на кафедре анализа хозяйственной деятельности и аудита Саратовского государственного социально-экономического университета.

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Бортник Алексей Николаевич

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Банк Сергей Валерьевич
- канд. экон. наук, доцент
Барулина Елена Васильевна

Ведущая организация - Самарский государственный экономический университет.

Защита состоится 14 марта 2011 года в 15⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

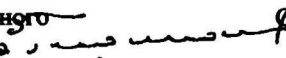
С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 14 февраля 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000788212

Ученый секретарь диссертационного совета, д-р экон. наук, профессор  С.М. Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Для многих крупных российских компаний составление отчетности по международным стандартам становится объективной необходимостью. В соответствии с рейтингом Эксперт РА, число таких компаний ежегодно растет на 15-20%, а с 2008 г. доля выручки таких компаний в общей выручке 400 крупнейших компаний России превышает 67%. Федеральный закон "О консолидированной отчетности" №208-ФЗ, принятый 21 июля 2010 г., придает официальный статус системе МСФО на территории Российской Федерации. Таким образом, процесс внедрения МСФО-отчетности в практику российских компаний выходит на новый этап и актуализирует разработки необходимого методического обеспечения.

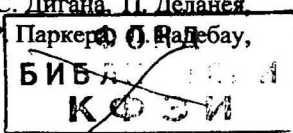
Данный этап характеризуется не только увеличением числа компаний, которые намерены или обязаны составлять отчетность по международным стандартам, но и тем, что компании, ранее вступившие в этот процесс, уже накопили определенный опыт в составлении новой отчетности. Прежде чем заявить, что отчетность соответствует МСФО, российские компании несколько лет отработывали процедуры составления такой отчетности, принимая собственные решения о составе показателей в отчетных формах, о применении тех или иных способов оценки, классификации, прочих приемов, необходимых для составления отчетности. Богатый опыт также накоплен консалтинговыми и аудиторскими фирмами, оказывавшими своим российским клиентам услуги по составлению отчетности по МСФО. Активно развивается программное обеспечение, позволяющее формировать отчетность по международным стандартам. Все это обуславливает необходимость осмысления и оценки накопленного опыта в целях его совершенствования, развития и распространения.

Последние годы также отмечены интенсивными усилиями международного сообщества по совершенствованию самой системы МСФО. Последствия указанных изменений не являются достаточно изученными в настоящее время, что также вызывает необходимость продолжения научных исследований и выработки новых рекомендаций по составлению форм отчетности, разработке трансформационных регистров и применению средств систематизации информации для получению данных по МСФО.

Таким образом, сегодня необходимы новые научные разработки в области теоретического обоснования и методического обеспечения организации и практики осуществления трансформации отчетности организаций, составленной по национальным правилам бухгалтерского учета, в отчетность, составленную на принципах МСФО.

Степень разработанности проблемы. В отечественной литературе представлен широкий спектр научных работ и публикаций, охватывающих различные аспекты получения данных для составления отчетности по МСФО.

Проблемам применения МСФО посвящено большое количество исследований зарубежных ученых: Д. Александра, Дж. Арнольда, А. Бриттон, Дж. Вейгандта, Х. Гернона, Дж. Годфри, С. Грея, Х. Грюнинга, С. Дигана, П. Деланея, Д. Киесо, Г. Миика, Г. Мюллера, Б. Нидлса, К. Ноубса, Р. Паркера, О. Радебау,



А. Риахи-Белькауи, К. Робертс, Т. Саттона, А. Хигсона, Дж.-М. Хитза, Т. Хоупа, Дж. Унермана, Дж. Уэлсча, Ф. Чоя, Х. Эдея, Р. Энтони и др. Основы теории и методологии международного учета изложены также в трудах российских ученых И.В. Аверчева, М.А. Вахрушиной, В.Г. Гетьмана, Т.Ю. Дружиловской, М.И. Кутера, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, С.А. Николаевой, В.Ф. Паляя, Я.В. Соколова, О.В. Соловьевой, Л.З. Шнейдмана и других.

Систематизированное изложение проблем адаптации отечественного учета к требованиям МСФО представлено в работах А.С. Бакаева, Н.Д. Врублевского, Н.А. Бортника, О.А. Мироновой, Д.А. Панкова, В.С. Плотнокова, Т.М. Садыковой, А.А. Шапошниковой и других. Проблемы развития бухгалтерского учета в России отражены в научных трудах Ю.А. Бабаева, В.И. Бариленко, К.М. Гарифуллина, Л.Т. Гиляровской, В.Б. Ивашкевича, В.В. Ковалева, А.Д. Ларионова, С.В. Модерова, А.Д. Шеремета и других. Методологические вопросы трансформации финансовой отчетности российских организаций в соответствии с МСФО рассмотрены в трудах и публикациях Т.Н. Бабченко, М.А. Вахрушиной, Н.В. Генераловой, С.Н. Поленовой, О.В. Рожновой и других отечественных ученых.

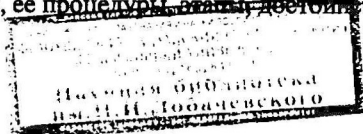
В то же время, технические аспекты подготовки информации для составления отчетности по МСФО весьма разнообразны, но нет общих систематизированных подходов к получению необходимой информации. В работах экономистов-теоретиков и практиков иногда предлагается техника получения информации, но в отношении лишь отдельных объектов отчетности (например, основные средства, нематериальные активы, гудвилл и пр.). Также в российской литературе недостаточно освещены вопросы детализации и обобщения информации, необходимой для трансформации отчетности, ситуации, в которых возникают необходимость трансформационных корректировок, существенно различаются в различных трудах способы осуществления трансформации, регламенты формирования трансформационных записей. Мало исследованы проблемы обоснования и урегулирования профессионального суждения.

Актуальность и недостаточная степень научной разработанности проблем организации и обеспечения трансформации отчетности предприятий, составленной по национальным стандартам учета, в отчетность по МСФО предопределили выбор темы, цель и задачи диссертационного исследования.

Цели и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций по организации и методике информационного обеспечения трансформации отчетности организаций, составленной по национальным правилам бухгалтерского учета, в отчетность, составленную на принципах МСФО, на современном этапе до развития экономики России.

Реализация указанной цели потребовала решения следующих задач:

- определить место трансформации отчетности организации в отчетность по МСФО в системе бухгалтерского учета и отчетности организации;
- уточнить определение трансформации, ее процедуры, этапы, достоинства и недостатки;



- определить сферу применения "профессионального суждения" составителя финансовой отчетности и предложить процедуры его реализации;
- проанализировать состав примечаний к финансовой отчетности, обобщить требования к составлению примечаний, в отношении которых необходимо выразить профессиональное суждение;
- выделить основные категории объектов, в отношении которых применяются трансформационные процедуры, предложить систему трансформационных регистров;
- предложить формы трансформационных регистров, методику их заполнения и расчета трансформационных коэффициентов;
- разработать метод обобщения бухгалтерской информации альтернативный традиционно применяемым сводным трансформационным таблицам;
- разработать принципы построения трансформационного плана счетов для целей трансформации национальной отчетности в отчетность по МСФО, предложить его регламент.

Предмет и объект исследования. Предметом настоящего исследования являются вопросы организации и методического обеспечения трансформации отчетности. Объектом исследования является бухгалтерская (финансовая) отчетность и данные бухгалтерского учета организаций и процедуры трансформации.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической и методологической основой диссертации явились элементы диалектического и системного подхода, труды отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерской отчетности, международные и отечественные стандарты учета и отчетности, практический опыт трансформации отчетности автора.

В процессе исследования применялся научный аппарат экономической теории, теории бухгалтерского учета, финансового и управленческого учета, анализа и отчетности.

Наиболее существенные научные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- комплексно представлены, раскрыты и уточнены особенности методов, регламентов, процедур и средств осуществления трансформации отчетности российского предприятия в финансовую отчетность по МСФО, на основе чего сделан вывод о необходимости обособления в системе информационного обеспечения деятельности предприятия особой подсистемы представления отчетных данных по международным стандартам, которая имеет свою нормативную базу регулирования, свои средства и приемы реализации и получает выражение в особой учетной политике; определено место данной подсистемы в учетной системе как элемента системы представления, обособленного от ее сбора и подготовки;
- дано авторское определение трансформации как последовательности действий и этапов интерпретации базовой отчетности путем изменения классификации, оценки и раскрытия информации с целью получения отчетности, основанной на иных принципах; выделены процедуры, этапы, достоинства и недостатки подготовки отчетности данным способом;

- дана типология применяемых при трансформации способов интерпретации информации, среди которых особую роль играет профессиональное суждение составителя финансовой отчетности по системе международных стандартов; определена сфера применения, возможности и ограничения, а также предложен механизм реализации данного способа интерпретации бухгалтерской информации, используемой в процессе составления отчетности по МСФО;

- обобщены и системно представлены требования к примечаниям к отчетности по МСФО, в отношении которых необходимо применить процедуры обоснования и урегулирования; предложены конкретные процедуры интерпретации информации при составлении примечаний к отчетности;

- выделены основные категории объектов, которые требуют дополнительной корректировки данных бухгалтерского учета при составлении отчетности по МСФО, и предложена система трансформационных регистров (группы ведомостей, отчетные формы и др.) для составления такой отчетности; разработаны и описаны формы оригинальных трансформационных регистров, исходная информация, методика расчетов трансформационных коэффициентов и показателей и способы использования результатов расчетов;

- разработан способ обобщения бухгалтерской информации для целей составления отчетности по МСФО на основе особого трансформационного плана счетов, который строится и кодируется на принципах, отличных от общепринятых национальных планов счетов, и предназначен для систематизации данных и отражения трансформационных корректировок (включая проведенные в прошлые периоды) методом двойной записи;

- разработаны принципы построения трансформационного плана счетов для целей трансформации национальной отчетности в отчетность по МСФО; даны характеристики счетам, предложены способы кодирования номера счета трансформационного рабочего плана счетов и схемы трансформационных проводок и корректировочных записей.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.

Теоретическая значимость научных результатов заключается в обобщении и развитии вопросов теории и практических подходов к организации и обеспечению трансформации отчетности, составленной по национальным стандартам учета, в отчетность по МСФО.

Практическая значимость научных результатов состоит в том, предложенные в работе системы регистров для целей трансформации, трансформационные коэффициенты, алгоритм формирования трансформационного плана счетов, принципы кодирования информации в плане счетов могут быть использованы в деятельности компаний, принявших решение о переходе на МСФО. Результаты исследования могут быть востребованы при совершенствовании учетной системы предприятия, для повышения эффективности организации учета, при проведении научных исследований в рамках затрагиваемых проблем.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертации докладывались и получали положительную оценку на конференциях, семинарах, совещаниях, в том числе на I Международной научно-практической конфе-

ренции в Новосибирске (2010 г.) и Конференции по итогам научной работы СГСЭУ за 2009 год.

Выводы и предложения по рассматриваемым в диссертации проблемам нашли отражение в 7 работах общим объемом 3,6 п.л., в т.ч. в 2 публикациях объемом 1,2 п.л. в изданиях, рекомендованных ВАК.

Предложенные автором рекомендации внедрены и практически используются в экономической работе предприятий Саратовской области (ОАО "Газ-сбытсервис", Саратовский завод энергетического машиностроения ОАО "Сар-энергомаш"). Теоретические положения диссертационной работы используются в качестве учебно-методического материала при преподавании дисциплин "Теория бухгалтерского учета", "Бухгалтерская (финансовая) отчетность", "Система МСФО" в Саратовском государственном социально-экономическом университете. Использование результатов подтверждено справками о внедрении.

Объем и структура диссертации. Структура и содержание диссертации определены целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Объем диссертации составляет 174 страницы. В работе 7 приложений, 12 таблиц, 14 рисунков. Список использованной литературы содержит 177 источников.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Результаты диссертационного исследования представлены в трех группах взаимосвязанных между собой научно-практических выводов и предложений, выносимых на защиту.

Первая группа проблем, поднимаемых в диссертационной работе, связана с вопросами влияния на информационную систему организации перехода на составление отчетности по международным стандартам.

В результате изучения данного круга вопросов в диссертации был сделан вывод, что с внедрением МСФО в российской учетной практике обозначилась тенденция выделения в учетных системах предприятий новой самостоятельной информационной подсистемы, которая характеризуется наличием особых принципов и правил, а также методов, регламентов, приемов и процедур подготовки и составления отчетности по МСФО. Используемые организацией при составлении отчетности по МСФО принципы, методы и разработанные регламенты получают отражение в принятой учетной политике по составлению финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Совокупность осуществляемых в рамках подсистемы составления отчетности по МСФО процедур и действий также не вытекает прямо из российского бухгалтерского учета, а лишь основывается на его исходных данных, которые затем претерпевают ряд существенных изменений: к ним применяются трансформационные корректировки, для чего используются ведомости перегруппировки и корректировки данных учета и отчетности по РПБУ. Применяемые алгоритмы трансформации предусматривают как перегруппировку статей бухгалтерской отчетности, так и стоимостную и временную корректировку величины отражаемых активов, обязательств, собственных средств, доходов и расходов,

при неукоснительном соблюдении условия сохранения экономической сущности отражаемых в отчетности показателей. Важной особенностью применяемых при составлении отчетности по МСФО процедур также является то, что в ходе их осуществления должно быть обеспечено не только и не столько обобщение данных в формах отчетности, сколько их представление в многочисленных и детальныx аналитических формах, отражаемых в примечаниях к отчетности по МСФО.

В целом к подсистеме представления информации по МСФО предъявляются общие требования, что все средства должны быть достаточными для приведения в отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов, а примененные процедуры должны обеспечивать достоверное отражение финансового положения организации в составленной отчетности.

Изучение места подсистемы представления информации по МСФО в учетной системе предприятия позволило сделать вывод, что данная подсистема представляет собой элемент общей системы представления учетной информации, обособленный от системы ее сбора и подготовки.

Разграничение системы получения информации и системы ее представления позволяет выявить специфику применяемых процессов обработки информации, методов и функций указанных систем. К системе получения информации, то есть непосредственно к учету, могут быть отнесены следующие процессы: наблюдение, регистрация, группировка в разрезе необходимой аналитики, группировка информации в разрезе необходимого синтетического разреза; к системе представления информации, то есть к отчетности, относятся: выборка необходимой аналитики, сводка, распределение, формирование, представление.

В диссертации доказывается, что описанное обособление процессов формирования информации обуславливает разделение методов бухгалтерского учета на: 1) методы системы подготовки информации, 2) методы системы представления информации. К первой группе методов автором отнесены: способ первичного наблюдения (документация, инвентаризация); способ текущей группировки (счета и двойная запись); способ стоимостного измерения (оценка (историческая стоимость), калькуляция). Ко второй группе методов отнесены: способ периодического обобщения (баланс и отчетность); способ стоимостного измерения (иные виды оценки, отличные от исторической стоимости); способ интерпретации информации (профессиональное суждение).

В ходе диссертационного исследования были также проанализированы современные способы получения отчетности по МСФО, и сделан вывод, что в определенных условиях хозяйствования, способ трансформации является единственным возможным способом подготовки отчетности по международным стандартам.

Результатом теоретического этапа проводимого исследования стало также авторское определение трансформации как последовательности действий и этапов интерпретации базовой отчетности путем изменения классификации, оценки и раскрытия информации с целью получения отчетности, основанной на иных принципах.

В рамках данной проблематики в работе были также рассмотрены процедуры, этапы, достоинства и недостатки подготовки отчетности путем трансформации отчетности организации, составленной по российским правилам учета.

Вторая группа научных проблем диссертационного исследования связана с применяемыми при трансформации способами интерпретации информации, среди которых особую роль играет профессиональное суждение составителя финансовой отчетности по системе международных стандартов.

При этом в работе были систематизированы основные проблемы внедрения МСФО в практику российских организаций по группам: финансовые; методологические; законодательные; кадровые и сделан вывод, что одной из наиболее сложных проблем является проблема формирования и обоснования "профессионального суждения" составителя отчетности.

Переход на систему международных стандартов обусловил необходимость определить сферу применения, возможности ограничения нового для российской практики учета понятия "профессиональное суждение". В ходе исследования автором проанализированы определения "профессионального суждения" ученых-экономистов и сделан вывод, что трактовка этой категории включает следующие ключевые понятия: "мнение специалиста - а) квалифицированного, б) ответственного, в) непредвзятого - об информации о финансовом положении, финансовом результате и изменениях в финансовом положении компании - в т.ч.: а) признание, б) классификация, в) оценка г) раскрытие - для целей отчетности и исходя из ее принципов". В то же время автор считает, что такая категория как "профессиональное суждение" не может быть связана с мнением одного специалиста, тем более, что требование об аудиторском подтверждении отчетности в РФ является обязательным, и в ходе аудиторской процедуры ряд аспектов так или иначе согласовывается с аудиторскими компаниями, поэтому в нашем понятии "профессиональное суждение" - это процесс квалифицированной интерпретации учетной информации для целей отчетности, исходя из ее принципов и назначения. Под механизмом реализации профессионального суждения в работе предлагается понимать последовательность действий, которые необходимо совершить для подтверждения результата квалифицированной интерпретации учетных данных. В работе предложен механизм реализации профессионального суждения составителя отчетности, который включает в себя два направления: 1) системное; 2) учетное.

Первое направление связано с функциями обратной связи и представляют собой взаимодействие служб, занимающихся подготовкой отчетности с иными службами организации. Подготовка МСФО-отчетности должна начинаться с процесса формирования профессиональных суждений, который можно представить четырьмя этапами, на каждом из которых выполняются необходимые шаги (табл.1).

Таблица 1. Этапы и шаги формирования профессионального суждения

Этапы формирования профессионального суждения	Шаги формирования профессионального суждения
Внесение предложений о выработке профессиональных суждений.	<ul style="list-style-type: none"> • Закрепление в регламенте сроков начала и окончания формирования предложений; типовой формы документа • Подготовка письменного предложения соответствующим подразделениям компании о формировании профессиональных суждений в соответствии с типовой формой
Формирование профессиональных суждений.	<ul style="list-style-type: none"> • Определение финансовой и экономической информации, являющейся основанием для формирования профессионального суждения, в т.ч. учетной политики для целей МСФО • Оформление вывода документом типовой формы • Информирование лица, сделавшего запрос, об отсутствии основания для формирования профессионального суждения • Формирование номенклатуры дел по формированию профессионального суждения (например, первый экземпляр помещается в дело "Отчетность по МСФО"; второй экземпляр - собирается в дело в структурном подразделении, формировавшем профессиональное суждение
Проверка объективности полученных профессиональных суждений.	<ul style="list-style-type: none"> • Лица, на которые возлагаются обязанности проведения проверки объективности профессионального суждения, проверяют документы, фиксирующие суждение • Результаты проверки и уведомления об отсутствии профессиональных суждений оформляются визой должностного лица; • Оформление специального журнала по формированию профессиональных суждений
Использование профессиональных суждений для формирования отчетности в соответствии с требованиями МСФО.	<ul style="list-style-type: none"> • Осуществление трансформационных корректировок на основании профессиональных суждений • Привлечение независимых аудиторов для подтверждения объективности принятых профессиональных суждений

Системное направление обычно вызывает необходимость перестраивать информационные потоки в компании, определение круга лиц, задействованных в подготовке информации, т.е. определение новых функциональных и должностных обязанностей персонала

Второе направление механизм реализации профессионального суждения представляет собой определение областей, в отношении которых необходимо высказать суждение.

Процедуры обоснования профессионального суждения в данном направлении мы предлагаем классифицировать по следующим признакам:

1) по направлениям формирования профессионального суждения: оценка; неопределенность; существенность; вариантность; нет аналогов;

2) по отношению к информации: раскрытие информации (пояснения); формирование информации (учетная политика)

3) по отношению к принадлежности к периодам: интерпретация будущих фактов (этап разработки учетной политики); интерпретация на момент перехода на МСФО; интерпретация текущих событий (дополнения к учетной политике).

В ходе диссертационного исследования, систематизированы ситуации, в которых стандартами предусмотрено обоснование профессионального суждения составителя отчетности при составлении учетной политики по МСФО и при раскрытии информации в примечаниях. Дана характеристика 17 основаниям для обоснования профессионального суждения при составлении учетной политики организации и 13 оснований при составлении примечаний к финансовой отчетности по МСФО.

В работе определен перечень финансовой и иной информации, к которой должны иметь доступ лица, занимающиеся подготовкой отчетности по МСФО, необходимой при формировании профессионального суждения. Автором предложена система регистров, необходимых для формирования МСФО-отчетности. Разработка регистров состояла из следующих этапов. В ходе методологического анализа по объектам учета были выявлены и проанализированы дополнительные параметры объектов, необходимые для раскрытия информации. Такие дополнительные параметры в совокупности с первичными данными бухгалтерского учета РПБУ образуют набор первичных данных по МСФО. Анализ совокупности первичных данных, необходимых для представления отчетности в соответствии с МСФО, позволил выделить следующие информационные области учета:

- первичные данные о клиентах;
- первичные данные об операциях;
- первичные данные о состояниях объектов учета;
- первичные данные об изменении параметров объектов учета (профессиональные суждения).

Каждая из этих областей была учтена при составлении регистра, который представлен перечнем полей, соответствующих набору первичных данных МСФО. Предлагаемый формат регистров - таблицы в электронном виде в формате Excel, как правило, данный формат хорошо адаптируется под программное обеспечение, которое имеется в РФ для консолидации информации, особенно "1С". Мы предлагаем следующие ведомости/ группы ведомостей:

- группа ведомостей "Основные средства и незавершенное строительство", включает: ведомость "Движение основных средств"; ведомость "Ограниченное распоряжение и использование внеоборотных активов"; ведомость "Доходные вложения в основные средства"; ведомость движения оборудования к установке и незавершенного строительства;

- группа ведомостей "Нематериальные активы и расходы будущих периодов", включает ведомость "Движение нематериальных активов"; ведомость "Движение расходов будущих периодов";

- ведомость "Движение прочих внеоборотных активов";

- ведомость "Движение запасов";

- группа ведомостей "Дебиторская задолженность", включает ведомости "Дебиторская долгосрочная/краткосрочная задолженность по торговой деятельности"; ведомость "Прочая долгосрочная/краткосрочная дебиторская задолженность";

- ведомость "Налоги";

- ведомость "Денежные средства на конец отчетного периода";
- группа регистров "Финансовые вложения", включает "Расшифровку движения долгосрочных займов за отчетный период"; "Расшифровку инвестиций в зависимые, дочерние и другие организации на конец отчетного периода"; "Расшифровку краткосрочных вложений"; "Расшифровку прочих долгосрочных финансовых вложений за отчетный период"; "График платежей по выданным долгосрочным займам";
- ведомость "Движение прочих оборотных активов";
- ведомость "Собственный капитал";
- группа ведомостей "Резервы" предлагается заполнить следующие формы: "Обязательства по накапливаемым отпускам"; "Информация о судебных исках"; "Резерв по сомнительным долгам", "Резерв на гарантийный ремонт";
- группа ведомостей "Кредиторская задолженность" включает: ведомости "Кредиторская долгосрочная/краткосрочная задолженность по торговой деятельности"; ведомости "Прочая долгосрочная/краткосрочная кредиторская задолженность";
- группа ведомостей "Кредиты и займы" включает следующие регистры: "Ведомость движения долгосрочных кредитов и займов полученных"; "Ведомость движения краткосрочных кредитов и займов полученных"; "График платежей по полученным долгосрочным кредитам"; "График платежей по полученным долгосрочным займам";
- ведомость "Прочие краткосрочные и долгосрочные обязательства";
- группа ведомостей "Выручка и себестоимость" состоит из: ведомости "Выручка за отчетный период"; ведомости "Выручка по сегментам", ведомости "Расходы в составе себестоимости за отчетный период";
- группа ведомостей "Доходы расходы" включают ведомости: "Доходы будущих периодов", "Доходов и расходов от участия в других организациях", "Доходы и расходы по процентам за отчетный период"; "Прочие доходы и расходы за отчетный период", "Коммерческие расходы за отчетный период", "Административные расходы за отчетный период";
- ведомость "Отложенные налоги";
- группа ведомостей "Информация по лизинговым операциям" включает следующие отчетные формы: "Лизинг-информация"; "Лизинг-график";
- группа регистров "Информация по внутригрупповым операциям" представлена разработочными таблицами: "МСФО. ВГО. Отчет о приобретении внутри Группы"; "МСФО. ВГО. Отчет о расходах по приобретениям ТМЦ, РБП"; "МСФО. ВГО. Отчет о движении ОС"; "МСФО. Отчет о движении ресурсов за период".

В группе ведомостей "Резервы" предложены трансформационные коэффициенты, позволяющие сформировать информацию о резервах в МСФО-отчетности. Структура ведомостей позволяет некоторые расчеты вести автоматически. В ведомости "Обязательства по отпускам" графа "Среднедневная заработная плата с налогами за период (с НДФЛ)" рассчитывается по формуле:

$$СЗП = \frac{\Phi ОТ}{ССЧ \times (29,4 \times 12)},$$

где: *СЗП* - среднедневная заработная плата с налогами за период (с НДФЛ), *ΦОТ* - фонд оплаты труда и налоги за отчетный период для расчета среднего заработка, *ССЧ* - среднесписочная численность работников.

Графа "Сумма обязательств на конец отчетного периода по МСФО":

$$P_{\text{окн}} = КД_{\text{неис}} \times СЗП,$$

где: *P_{окн}* - сумма обязательств на конец отчетного периода, *КД_{неис}* - количество неиспользованных дней отпуска на конец периода.

Графа "Сумма, вычитаемая из обязательств за счет дней отгулянных авансом":

$$ВычСумм = СЗП \times КД_{\text{н}},$$

где: *ВычСумм* - сумма, вычитаемая из резерва за счет дней выданных авансом, *КД_н* - количество неиспользованных дней отпуска на конец периода (в календарных днях, накопленные).

Графа "Итого" рассчитываем по формуле:

$$Кор = P_{\text{окн}} - ВычСумм,$$

где: *Кор* - сумма корректировка по обязательству, *P_{окн}* - обязательство на конец периода.

В ведомость "Резерв по претензиям" графу "Задолженность по иску по МСФО" предлагаем рассчитывать по формуле:

$$P_{\text{прет}} = Прет \times Вер + Прет_{\text{суд}},$$

где: *P_{прет}* - резерв по претензии, *Прет* - общая сумма претензии, *Вер* - вероятность признания расходов по иску, *Прет_{суд}* - общая сумма претензии по решению суда.

Ведомость "Резерв по гарантийным работам" предназначена для расчета резерва по гарантийным работам. Графу "Сумма резерва на конец отчетного периода" можно рассчитывать по формуле:

$$P_{\text{ка}} = \frac{(Расх_{\text{рем}} + Расх_{\text{пред}})}{2},$$

где: *P_{ка}* - сумма резерва по гарантиям на конец периода, *Расх_{рем}* - расходы за отчетный период на гарантийный ремонт, *Расх_{пред}* - расходы за предыдущий период на гарантийный ремонт.

В ведомости "Резерв по сомнительным долгам РСБУ" анализируется состав контрагентов и определяется группа "существенно обесцененные займы и дебиторская задолженность". Финансовые активы этой группы отвечают следующим критериям: существенность (например, компания может установить порог существенности по следующей методике: это меньшая из двух величин, первая из которых равна 1% чистой прибыли компании по МСФО на последнюю отчетную дату, вторая равна 0,05% от собственных средства компании по МСФО на последнюю годовую отчетную дату), обесцененность (например, плохое финансовое положение заемщика и неудовлетворительное обслуживание долга). В подтаблице 2 рассчитывается возмещаемая стоимость группы на основе прогноза ожидаемых наиболее вероятных денежных потоков по указанным финансо-

вым активам в разрезе каждого контрагента. Для определения, является ли финансовый актив обесцененным, рассчитывается коэффициент обесценения:

$$B = (1 - \frac{BC}{BC}) * 100\%,$$

где: *B* - коэффициент обесценения; *BC* - возмещаемая стоимость; *BC* - балансовая стоимость финансового актива.

Коэффициент *B* рассчитывается по контрагенту в целом, для чего определяется совокупная возмещаемая и балансовая стоимость по каждому контрагенту путем суммирования всей его задолженности на отчетную дату. Если значение коэффициента по контрагенту менее 5%, то вся задолженность контрагента считается необесцененной и резерв по ней не создается, даже если отдельная задолженность по заемщику является просроченной.

Третья группа разрабатываемых в диссертации проблем связана с систематизацией информации для составления международной отчетности. Планы счетов, которые разрабатываются хозяйствующим субъектом самостоятельно с использованием методов и кодирования, отличных от общепринятых национальных планов счетов, для описания процесса трансформации, определяются автором как трансформационные планы счетов. Необходимость трансформационного рабочего плана счетов (т.е. плана счетов, с помощью которого систематизируются процедуры трансформации) обусловлена следующим: 1) в период формирования бизнеса необходимо объединять учетные данные предприятий, функционирующих в различных отраслях, с различной спецификой деятельности (иногда необходимо объединять финансовую сферу и промышленность), 2) необходимо консолидировать информацию, подготовленную в других национальных системах, где могут не совпадать принципы построения планов счетов, их наименования, составляющие их счета и субсчета (организации, функционирующие в Украине, Белоруссии, Казахстане); 3) российский План счетов, разработанный Минфином 10 лет назад, не вполне отвечает целям управленческой и международной финансовой отчетности.

В целях построения планов счетов для трансформации отчетности в МСФО-отчетность, определены следующие принципы:

- 1) самостоятельность организации при построении плана счетов;
- 2) построение на основе принципов МСФО, основных отчетных форм и примечаний, специфики деятельности организации;
- 3) унификации применяемых счетов и корреспонденций для группы компаний;
- 4) независимость от правовой базы.

Проанализировав существующие на практике виды планов счетов, автор может предложить классификации, приведенные в Табл.2.

Также в диссертации была предложена следующая методика построения плана счетов:

- 1) определение сферы применения плана счетов;
- 2) выделение отраслевых совокупностей (для групп, финансово-промышленные группы, промышленные группы и пр.);
- 3) выделение основных сегментов, дивизионов (бизнесов);

Таблица 2. Классификация счетных планов

Признак классификации	Группировка
В зависимости от специфики сферы деятельности	<ul style="list-style-type: none"> • План счетов коммерческих организаций, в т.ч. с учетом отраслевых особенностей: страховые компании, негосударственные пенсионные фонды, агропромышленный комплекс, малый и средний бизнес • План счетов государственных (муниципальных) учреждений • План счетов кредитных учреждений
В зависимости от деления счетов на классы	<ul style="list-style-type: none"> • Исходя из принципа последовательности учета хозяйственных процессов • Исходя из принципа структуры отчетности
В зависимости от подсистемы бухгалтерского учета	<ul style="list-style-type: none"> • Финансовый • Управленческий • Налоговый • План счетов для МСФО
В зависимости от возможности взаимодействия различных учетных систем	<ul style="list-style-type: none"> • Интегрированный (с использованием счетов-экранов) • Автономные с передачей отдельной информации через отдельные счета • Параллельные (без взаимодействия)
В зависимости от техники переноса информации из одной информационной системы в другую	<ul style="list-style-type: none"> • Сопоставимые (возможно установить соответствие счетов в разных системах (мэппинг счетов)) • Не сопоставимые (невозможно установить соответствие счетов в разных системах)
В зависимости от способа кодирования информации	<ul style="list-style-type: none"> • С использованием только цифрового кодирования, • С использованием буквенно-цифрового кодирования, • С использованием статей с наименованием (словоформ), • С использованием цифр и словоформы
В зависимости от степени детализации счетов	<ul style="list-style-type: none"> • С выделением субконто • Без выделения субконто
В зависимости от способа построения	<ul style="list-style-type: none"> • Иерархическая система построения • Матричная система построения • Линейная система построения • Фасетная система построения
В зависимости от разработчика	<ul style="list-style-type: none"> • Унифицированные (единые) • Рабочий

4) определение формата предоставления отчетных форм: внеоборотные/оборотные, в порядке убывания ликвидности, расходы по функции или по характеру;

5) моделирование агрегированных отчетных форм, выделение существенных статей отчетности;

6) выбор способа кодирования объектов и признаков;

7) моделирование структуры объекта, т.е. составляющих его компонентов, с точки зрения раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности, т.е. моделирование адресного признака;

8) моделирование необходимых трансформационных преобразований, т.е. содержательного признака;

9) объединение адресного и содержательного признака объекта;

- 10) кодирование объектов;
- 11) выбор способа построения плана счетов;
- 12) определение основных корреспонденций.

Построение плана счетов начинается с определения предметной области - это трансформационный план счетов для цели МСФО. Далее необходимо проанализировать структуру бизнеса компании, определив существенные операционные сегменты, что поможет правильно смоделировать отчетные формы.

Вариантов построения агрегированных форм несколько: а) включить статьи, присущие только деятельности компании; б) сформировать агрегированную форму на основании минимальных статей перечисленных в МСФО (IAS) 1; в) сформировать форму отчетности с учетом всей информации, которую разрешено раскрывать в отчете о финансовом положении и отчете о совокупной прибыли.

Структура Плана счетов финансового учёта повторяет структуру двух основных отчётов: отчета о финансовом положении и отчета о совокупной прибыли, что без дополнительных процедур позволяет видеть основные финансовые показатели в оборотно-сальдовой ведомости.

На следующем этапе необходимо выбрать способ кодирования. Наиболее простой и понятный способ кодирования, по мнению автора, это иерархический-матричный, для создания более сложных планов счетов возможно к этому способу применить фасетный способ для ряда признаков. Автор предлагает смешанный способ кодирования с сочетанием буквенных и цифровых символов.

Нумерация счетов строиться следующим образом. В код счета ввести буквенное обозначение элемента финансовой отчетности и его классификацию, например, актив - А, внеоборотный актив - ВА (NC (Non-current Assets)) и т.д. При кодировании возможно применять аббревиатуру английских наименований, потому что отчетность по МСФО в настоящее время в большинстве случаев готовится на двух языках, т.к. предназначена для использования на международных рынках, что позволит правильно соотнести счета в структуре отчетности, произвести объединение объектов. Далее присоединяется цифровой код, которым кодируется сам объект плана счетов с учетом адресных и содержательных признаков.

Номер счета баланса состоит из следующих знаков:

Знаки	У	-	У	У	.	Х	Х	.	Х	.	Х	Х
Номер знака	1		2	3		4	5		6		7	8
Порядок счета	1							2		3		

Данные обозначения подразумевают, что вместо них может быть применен любой цифровой знак (Х) или буквенный знак (У) для кодирования соответствующих статей и классов объектов учета.

Первый знак счета соответствует элементу финансовой отчетности. Второй и третий знаки соответствуют разделу отчета о финансовом положении компании (соответственно в активе 2 раздела, обязательствах 2 раздела, в счетах капитала 3 раздела). Четвертый и пятый знаки соответствуют статье отчета о финансовом положении (объекту). Шестой знак - компоненту, формирующему информацию об объекте, например, элементу стоимости либо классу актива,

обязательства, компонента капитала (справедливая стоимость, переоценка, амортизированная стоимость, резерв на возможные потери, амортизация; класс/вид инструмента). Седьмой и восьмой знаки соответствуют типу корректирующей записи.

В балансе для активов, за исключением основных средств, нематериальных активов, активов, предназначенных для продажи, инвестиционной недвижимости четвертый знак имеет значение: с 1 по 4 - компоненты стоимости актива без учета резервов/убытков от обесценения; 5-6 - резервы/убытки от обесценения. Другие значения являются резервными.

Для основных средств, нематериальных активов, активов, предназначенных для продажи, инвестиционной недвижимости четвертый знак имеет значение: 1 - амортизируемая стоимость имущества; 2 - ликвидационная стоимость имущества; 3 - убыток от обесценения имущества; 4 - накопленная амортизация (кроме активов, предназначенных для продажи); 5 - капитальные вложения (только для основных средств и инвестиционной недвижимости). Четвертый знак в балансовых счетах по учету обязательств и капитала предназначен для учета компонентов в соответствии с названием счета.

План счетов, в котором формируется информация об элементах, характеризующих финансовые результаты, может быть автономным или интегрированным с балансовым разделом. Первый и второй знаки счета указывают на отчет о совокупной прибыли (код PL). Третий и четвертый знаки указывают на статью отчета о финансовых результатах компании (Выручка - S, Себестоимость реализации - CS, коммерческие расходы - SE, общие и административные расходы - GE, финансовый доход - IR, финансовый расход - IE, прочие доходы и расходы - OIE, расходы по налогу - TD). Пятый и шестой знаки детализируют соответствующую статью отчета по признаку, необходимому организации, (например, представление выручки в разрезе операционных сегментов, себестоимости - в разрезе элементов затрат или операционных сегментов, в этом случае будет реализована управленческая функция. Седьмой знак можно обозначить как резервный, он может нести информацию о структуре компании, и облегчать консолидацию, например, 1 - всего по группе, 2 - дочерние организации, 3 - ассоциированные компании, 4 - внешние компании (третьи лица) или указывать в статьях, которые разрешено взаимозачитывать на доходную или расходную часть, например, 1 - чистый доход/расход, 2 - доходы по операциям, 3 - расходы по операциям. Таким образом, значения пятого, шестого и седьмого разрядов устанавливаются компанией в учетной политике.

Если такой план счетов интегрированный, то кодировку счетов автор предлагает иную. Седьмой и восьмой знак счета E-RE.14.2.XX соответствуют первому и второму знаку счетов доходов и расходов (т.е. символам доходов и расходов). Первый и второй знаки соответствуют разделу учета доходов и расходов (т.е. продажи, себестоимость продаж, коммерческие расходы и т.д.). Их можно закодировать как буквенными, так и числовыми кодами. Третий и четвертый знаки соответствуют классу доходов и расходов, раскрытие которых предусмотрено МСФО. Данная классификация устанавливается учетной политикой организации (аналогично пятому и шестому разрядам в автономном плане).

Последние два разряда в номере счета соответствуют типу корректировочной записи (табл.3)

Таблица 3. Типы корректировочных записей в трансформационном плане счетов

Баланс	Пример корректировок	Отчет о совокупной прибыли	Пример корректировок
01 - "источник" - трансляционная запись из отчетности, составленной по национальным правилам	Перенос остатков основных средств запасов, дебиторской задолженности и пр.	01 - "источник" - трансляционная запись из отчетности, составленной по национальным правилам	Перенос показателя выручки, себестоимости, коммерческих расходов и пр.
02 - реклассификация стоимости актива/обязательства	Выделение ликвидационной стоимости актива, дисконтирование стоимости, амортизируемой стоимости финансового инструмента и др.	Отсутствует	-
03 - реклассификация актива/обязательства не изменяющая валюты баланса	Отнесение высоколиквидных краткосрочных финансовых активов в состав денежных средств, реклассификация долгосрочной и краткосрочной задолженности	03 - реклассификация доходов и расходов, не изменяющая финансовых результатов	
04 - изменение стоимости актива/обязательства, отнесенная на капитал, минус отчет о прибылях и убытках	Переоценка основных средств, амортизация резерва переоценки	Отсутствует	-
05 - изменение стоимости актива/обязательства, отнесенные в отчет о прибылях и убытках	Обесценение запасов	05 - изменение стоимости актива/обязательства, отнесенные на отчет о прибылях и убытках	Обесценения запасов, основных средств, нематериальных активов
06 - активы и обязательства, признанные в соответствии с МСФО	Резерв по сомнительным долгам, который не создается в российском учете, но создается в отчетности по МСФО	06 - доходы и расходы, признанные в соответствии с МСФО	Изменение резерва в МСФО

План счетов МСФО включает в себе балансовые счета двух видов: 1) счета-источники, записи по которым повторяют бухгалтерские записи РГБУ, и 2) корректирующие счета (статьи), необходимость использования которых обусловлена различиями в интерпретации операций национальными правилами бухгалтерского учета и МСФО.

В рабочем плане счетов определен кроме признака счета (активный/пассивный) определяется тип счета, который соответствует типу корреспонденции счетов:

- корреспонденция активов или обязательств со счетами капитала (прибыль отчетного года, НРП, резервы):

Д-т Е-РЕ.14.1.04

К-т А-С.06.3.04 - создан резерв по сомнительным долгам;

- реклассификационные записи: для активных счетов - по активу, счетов обязательств - по обязательствам, капитала - по счетам капитала (не изменяют отдельно величину активов, обязательств и собственного капитала соответственно), примером может служить следующая проводка:

Д-т А-С.06.1.03

К-т А-НС.06.1.03 - реклассификация актива в краткосрочный;

- трансляционные записи:

Д-т А-С.06.1.01

К-т 000 - признана краткосрочная дебиторская задолженность

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. Гришина Л.В. Методы и порядок перевода учета и отчетности на МСФО // Экономические науки, №2(51), 2009. - 0,6 п.л.

2. Гришина Л.В. Профессиональное суждение и его роль в формировании финансовой отчетности // Экономические науки, №10(59), 2009. - 0,6 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

3. Гришина Л.В. Учетная политика 2009: нормативное регулирование, понятие и правила формирования // В сб. Баланс. СГСЭУ. Выпуск 3, 2009. - Саратов: СГСЭУ, 2009. - 0,5 п.л.

4. Гришина Л.В. Методика трансформации отчетности по договорам подряда // В сб. Баланс. СГСЭУ. Выпуск 4, 2009. - Саратов: СГСЭУ, 2009. - 0,5 п.л.

5. Гришина Л.В. Раскрытие учетно-аналитической информации о финансовых рисках // В сб. научных трудов "Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета и аудита". - Саратов: ИЦ "Наука", 2010. - 0,3 п.л.

6. Гришина Л.В. Проблемы современной экономики: сборник материалов I Международной научно-практической конференции. В 3-х частях. Часть 3. / Под общ. ред. Ж.А.Мингалевой, С.С.Чернова. - Новосибирск: СИБ-ПРИНТ, 2010. - 0,3 п.л.

7. Гришина Л.В. Методика построения профессиональных планов счетов для целей трансформации отдельной отчетности предприятий в отчетность по МСФО // в сб. Баланс. СГСЭУ. Выпуск 6, 2010. - Саратов: СГСЭУ, 2010. - 0,75 п.л.

10²

Подписано в печать 14.02.11г
Бумага типогр. №1
Печать офсетная
Заказ 55

Литература

Формат 60x84 ¹/₁₆
Гарнитура "Times"
Уч.-изд. л. 1,0
Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.